

**Audience publique du 28 juin 2010**

Recours formé par  
la société européenne ....., ... (B)  
contre des bulletins d'impôt émis par le bureau d'imposition Sociétés 2  
en matière d'impôts

---

**JUGEMENT**

Vu la requête inscrite sous le numéro 25159 du rôle et déposée au greffe du tribunal administratif le 9 décembre 2008 par Maître Charles Duro, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de la société européenne de droit belge ....., anciennement dénommée ... S.A., puis ... S.A., ayant son siège social à B-..., immatriculée à la Banque Carrefour des Entreprises sous le numéro ... (ayant eu son siège social à L-... et ayant été inscrite au registre de commerce et des sociétés de Luxembourg sous le numéro B ...), représentée par son conseil d'administration actuellement en fonctions, tendant à la réformation, sinon à l'annulation du bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités pour l'année 2002 et du bulletin de l'impôt commercial communal de l'année 2002, tous les deux émis le 10 octobre 2007 par le bureau d'imposition Sociétés 2 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 9 mars 2009 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif le 9 avril 2009 par Maître Charles Duro pour compte de la société .... ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Charles Duro et Madame le délégué du gouvernement Monique Adams en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 5 octobre 2009 ;

Vu le mémoire complémentaire déposé au greffe du tribunal administratif le 6 novembre 2009 par Maître Charles Duro pour compte de la société demanderesse ;

Vu le mémoire complémentaire du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 2 décembre 2009 ;

Vu les pièces versées en cause et notamment les bulletins critiqués ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport complémentaire, ainsi que Maître Eric Pralong, en remplacement de Maître Charles Duro, et Madame le délégué du gouvernement Monique Adams en leurs plaidoiries respectives.

---

A la suite du dépôt de la déclaration pour l'impôt sur le revenu des collectivités et pour l'impôt commercial communal de l'année 2002, le bureau d'imposition Sociétés 2 du service d'imposition de l'administration des Contributions directes, conformément aux dispositions des paragraphes 170 et 205 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « *AO* », demanda, par lettre du 11 juillet 2007, à la société ... S.A., anciennement dénommée ... S.A., et actuellement dénommée ..., ci-après « la société ... », de lui fournir des pièces supplémentaires, et notamment les factures des commissions des sociétés anglaises ... Ltd, d'un montant de 136.000 euros, et ... Ltd (...), d'un montant de 166.500 euros, qui ont été portées à charge de l'exercice 2002, les pièces relatives au paiement de ces commissions ainsi que les pièces et indications de nature à établir le bien-fondé et la réalité économique des commissions facturées par les sociétés ... et ... à la société ... au titre de l'année 2002.

Par une lettre du 24 août 2007, la fiduciaire de la société ... communiqua au bureau d'imposition Sociétés 2 les factures pour le paiement des commissions à la société ... d'un montant global de 136.000 euros et à la société ... d'un montant global de 166.500 euros, ainsi que les preuves du paiement de ces factures. Dans le même courrier, le mandataire de la société ... souligna le fait que ces deux sociétés seraient pleinement imposables en Grande-Bretagne et le fait que les commissions facturées correspondraient à des paiements relatifs à une cession de fonds de commerce conclue entre la société ... et les deux sociétés anglaises, chaque paiement d'une tranche du prix de cession donnant lieu à l'émission d'une facture. La fiduciaire estima que ces cessions devraient donner lieu à l'inscription d'un fonds de commerce à l'actif du bilan et que ledit fonds de commerce devrait être amorti sur une période de dix ans, seul un dixième du montant en question devant ainsi être repris dans les frais dans le bilan 2002. Elle s'opposa finalement à une requalification de ces paiements en une distribution cachée de bénéfices.

Suite à ces objections, le bureau d'imposition Sociétés 2 émit le 10 octobre 2007 à l'égard de la société ... le bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités pour l'année 2002 qui rajouta des commissions non déductibles à hauteur de 302.500 euros au bénéfice commercial et admit la déduction d'un amortissement d'un fonds de commerce d'un montant de 15.125 euros, tout en précisant que l'imposition aurait été faite conformément à la lettre précitée de la société ... du 24 août 2007 et en joignant un tableau d'amortissement audit bulletin. Il émit le même jour le bulletin de calcul de la base d'assiette globale et de l'impôt commercial communal de l'année 2002 qui reprend un bénéfice commercial d'un montant de 454.836,93 euros.

Contre ces bulletins d'impôt, la société ... introduisit, par une lettre de son avocat du 10 janvier 2008, une réclamation auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, dans laquelle elle reprocha au bureau d'imposition d'avoir commis une erreur dans le calcul de l'amortissement du fonds de commerce, en ce qu'il a

appliqué un taux d'amortissement de 5 %, au lieu du taux de 10 %, tel qu'indiqué par le bureau dans le tableau d'amortissement joint au bulletin d'impôt.

Le directeur ayant gardé le silence sur cette réclamation pendant plus de six mois à partir de l'introduction de la réclamation, la société ... a introduit, par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 9 décembre 2008, un recours en réformation, sinon en annulation à l'encontre des bulletins d'impôt prévus du 10 octobre 2007.

La partie demanderesse sollicite la jonction des recours enrôlés sous les numéros 25157, 25158 et 25159 au motif que ces trois affaires seraient indissociables.

Au-delà du fait que cette demande tendant à voir ordonner la jonction de ces trois affaires n'a pas été formulée au dispositif de la requête introductive d'instance, il n'y a pas lieu de faire droit à cette demande, étant donné que même si ces recours concernent les mêmes parties, ils sont cependant dirigés contre des bulletins concernant des années d'imposition différentes, de sorte qu'il n'est pas dans l'intérêt d'une bonne administration de la justice et plus particulièrement dans l'intérêt d'une bonne lisibilité du jugement de joindre les trois affaires et d'y statuer par un seul et même jugement. La demande de jonction est partant rejetée.

Il résulte de la lecture combinée des dispositions du paragraphe 228 AO et de l'article 8 (3) 3. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif que le tribunal administratif est appelé à statuer comme juge du fond sur un recours introduit contre des bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et de l'impôt commercial communal en l'absence d'une décision du directeur ayant statué sur les mérites d'une réclamation contre ces mêmes bulletins. Le tribunal est partant compétent pour connaître du recours en réformation introduit en ordre principal. Il s'ensuit qu'il n'y a pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation.

Le délégué du gouvernement conclut à l'irrecevabilité du recours pour ne pas avoir été introduit conformément à l'article 1<sup>er</sup> de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives. Il soutient que la requête introductive d'instance omettrait de préciser la nature exacte du recours introduit, alors qu'il ne ressortirait pas clairement des termes de la requête si la demanderesse souhaitait introduire un recours en réformation ou un recours en annulation, mais qu'elle semblerait vouloir cumuler les deux procédures.

La partie demanderesse réplique qu'il ressortirait clairement du dispositif de sa requête introductive d'instance qu'elle aurait entendu introduire une demande principale et une demande subsidiaire.

Aux termes de l'article 1<sup>er</sup> de la loi précitée du 21 juin 1999, la requête introductive d'instance doit contenir entre autres « *l'objet de la demande* » qui est constitué par le résultat que la partie demanderesse entend obtenir. Toutefois, l'article 29 de la même loi dispose que l'inobservation des règles de procédure n'entraîne

l'irrecevabilité de la demande que si elle a pour effet de porter effectivement atteinte aux droits de la défense.

En l'espèce, il se dégage clairement tant des motifs que du dispositif de la requête introductive d'instance que la demanderesse sollicite en ordre principal la réformation et en ordre subsidiaire l'annulation des bulletins d'impôt déferés, de sorte qu'aucune violation de l'article 1<sup>er</sup> de la loi précitée du 21 juin 1999 ne saurait être retenue en l'espèce. Le moyen d'irrecevabilité soulevé par le délégué du gouvernement laisse partant d'être fondé.

Aucun autre moyen d'irrecevabilité n'ayant été soulevé en cause, le recours en réformation est recevable pour avoir par ailleurs été introduit dans les formes et délai de la loi.

Quant au bien-fondé de l'imposition, la société ... critique tout d'abord le bureau d'imposition d'avoir indiqué sur le bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités litigieux qu'il aurait procédé à l'imposition conformément à la lettre de sa fiduciaire, alors que tel ne serait pas le cas.

La demanderesse expose ensuite qu'elle aurait repris l'activité commerciale exploitée par les sociétés anglaises ... et ... et que les commissions versées à ces deux sociétés correspondraient au paiement du prix d'acquisition du fonds de commerce cédé par ces sociétés. Elle estime qu'il ressortirait clairement des conventions de cession du fonds de commerce, qu'elle verse à l'appui de son recours, que le prix de cession, de chaque fois 350.000 euros, est payable en cinq ans, selon les possibilités financières du cessionnaire et que chaque paiement donne lieu à l'émission d'une facture par le cédant. Elle explique qu'en raison d'une erreur de libellé, ces factures auraient été comptabilisées dans les charges en tant que commissions dans le bilan de l'année 2001. Elle souligne que dans le cadre de sa réclamation à l'encontre de l'imposition pour l'année 2001, elle aurait fait valoir que ces cessions auraient dû donner lieu à l'inscription d'un fonds de commerce à l'actif du bilan 2001, avec en contrepartie une dette au passif, et que le fonds de commerce aurait également dû être amorti sur une période de dix ans. Elle s'oppose dès lors à la majoration de son bénéfice commercial et à la requalification en distribution cachée de bénéfice.

Si la demanderesse admet que lors de l'établissement des bulletins d'impôt de l'année 2002, le bureau d'imposition, contrairement à l'année d'imposition 2001, a admis l'amortissement du fonds de commerce acquis des sociétés anglaises ... et ..., et qu'il aurait ajouté au bénéfice commercial les montants de 136.000 euros et de 165.500 euros qui auraient été indûment déduits à titre de commissions, elle reproche cependant au bureau d'imposition d'avoir fait une erreur dans le calcul de l'amortissement, au motif que le bureau, au lieu de faire application d'un taux de 10 % aurait appliqué un taux de 5 %.

La demanderesse sollicite partant la réformation des bulletins d'impôt déferés dans la mesure où l'amortissement au titre de l'année 2002 devrait s'élever à 10 % du

montant de 302.500 euros et à 10 % du montant de 160.000 euros au titre de l'année 2001. Elle sollicite encore de voir redresser en conséquence les montants retenus du chef de la distribution cachée de bénéfices.

Dans son mémoire en réponse, le délégué du gouvernement conteste la réalité économique de la cession du fonds de commerce intervenue en date du 9 avril 2001 entre la partie demanderesse et les sociétés anglaises ... et .... Il estime, au vu des pièces du dossier, que la société demanderesse n'aurait pas rapporté la preuve nécessaire de la réalité économique de cette opération, notamment en démontrant 1) pourquoi le paiement de chaque tranche du prix d'acquisition du fonds de commerce devrait, contrairement à la pratique usuelle, faire l'objet d'une facture, 2) la divergence entre les conventions et les montants effectivement versés, 3) pourquoi ces paiements ont été comptabilisés comme commissions, et 4) si ces erreurs ont été effectivement rectifiées par la suite dans ses livres et bilans. Il note que même si les factures étaient « *entachées d'une erreur de libellé* », ces erreurs n'auraient pas été rectifiées par la suite. Ce constat, d'après le représentant étatique, permettrait de remettre en cause la réalité économique de la cession du fonds de commerce et partant de confirmer la requalification en une distribution cachée de bénéfice telle qu'opérée par le bureau d'imposition.

En ordre subsidiaire, le délégué du gouvernement conteste la manière de calculer l'amortissement, telle que suggérée par la demanderesse qui réclame un amortissement au taux de 10 % de la somme de 302.500 euros correspondant aux versements effectués au titre de l'année 2002. Il estime, au contraire, qu'il y aurait lieu d'appliquer sur une assiette d'amortissement s'élevant à un montant de 700.000 euros, qui correspond au prix d'acquisition global du fonds de commerce selon les termes des conventions de cession, un taux d'amortissement de 10 %, ce qui correspond à une annuité d'amortissement de 70.000 euros.

Dans son mémoire en réplique, la partie demanderesse soutient que ce serait à tort que l'administration fiscale contesterait la réalité économique de la cession du fonds de commerce, alors qu'elle aurait pourtant fourni au directeur tous les éléments et pièces utiles en rapport avec ladite cession. Elle rappelle, dans ce contexte, que la charge de la preuve des faits augmentant la charge fiscale incomberait à l'administration des Contributions, qui serait toutefois restée en défaut d'apporter un quelconque élément de preuve pour fonder ses suspicions de fraude en l'espèce. La demanderesse estime également avoir répondu à toutes les questions du bureau d'imposition, de sorte que ce dernier aurait disposé de tous les éléments pour procéder correctement à son imposition.

Elle renvoie ensuite aux pièces qu'elle a versées à l'appui de son recours qui démontreraient la réalité de la cession par les deux sociétés anglaises de leurs activités d'import-export de matériel électronique et d'électroménager. Elle invoque encore le principe de la liberté contractuelle pour justifier le paiement échelonné du prix d'acquisition et l'émission d'une facture à l'occasion de chaque paiement, ceci dans le but de documenter à suffisance les paiements intervenus. Elle estime que le fait que cette manière de procéder ne serait pas usuelle ne serait pas suffisant pour procéder à une requalification en une distribution cachée de bénéfices. Elle insiste encore sur ce que la

comptabilisation des paiements effectués comme commissions serait erronée et qu'il y aurait précisément lieu de rectifier cette erreur. Elle conteste ensuite la manière du délégué du gouvernement de calculer l'amortissement du fonds de commerce et souligne que l'attitude de l'administration fiscale qui, au titre de l'année 2002, aurait admis l'amortissement du fonds de commerce devrait dans un souci de cohérence être la même d'un exercice à l'autre.

Dans son mémoire supplémentaire déposé à la demande du tribunal, la partie demanderesse a précisé que les factures émises en 2001 et datant d'avant la signature des conventions de cession de fonds de commerce en date du 9 avril 2001 seraient à écarter du présent litige comme non pertinentes, alors qu'elles ne seraient pas relatives à la cession du fonds de commerce litigieuse et qu'elles seraient d'ailleurs adressées à une autre société.

Elle explique ensuite qu'à partir de 1993, la société de droit néerlandais ... NV et les sociétés de droit anglais ... et ... auraient collaboré de manière informelle dans le domaine du « *trading* » de matériel électronique, mettant en relation des clients et leurs fournisseurs en contrepartie d'une rémunération ayant consisté en des commissions de courtage. Dans un premier temps, les factures auraient été émises par la société ... NV et les montants facturés auraient ensuite été redistribués à parts égales entre les trois sociétés. En 2001, la société ... NV aurait décidé d'arrêter son activité. Les activités de ces trois sociétés auraient alors été rachetées par les sociétés ... S.A. et ..., cette dernière ayant racheté le fonds de commerce de ... NV et la société ... S.A. ayant repris le fonds de commerce des sociétés ... et .... Elle estime que le bureau d'imposition ne serait dès lors pas fondé à douter de la réalité économique de la cession de fonds de commerce litigieuse.

La demanderesse explique ensuite que le prix de cession du fonds de commerce aurait été fixé sur la base des commissions perçues par les deux sociétés cédantes entre le mois d'octobre 1998 et le mois d'avril 2001. En ce qui concerne les factures émises par les sociétés ... et ..., la demanderesse précise que celles-ci auraient été établies en fonction des informations qu'elle aurait soumises à ces sociétés, suivant les clôtures mensuelles et ses disponibilités de trésorerie.

Dans son mémoire supplémentaire, le délégué du gouvernement prend position en reprenant une note établie par le préposé du bureau d'imposition Sociétés 2. Après avoir rappelé le principe de l'annualité de l'impôt, les exigences inhérentes à une comptabilité régulière, la présomption de régularité quant à la forme et au fond attachée aux comptes sociaux, le préposé constate que la société ... n'a toujours pas rectifié ou modifié ses comptes sociaux pour remédier à son « *oubli* » d'activer dès le départ un soi-disant fonds de commerce. Il invoque ensuite la disposition de l'article 164, alinéa 3 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, ci-après dénommée « LIR », et les doutes qu'avait le bureau d'imposition au sujet du bien-fondé des rémunérations et des commissions comptabilisées au titre de l'année 2001 pour soutenir que la société ..., à la suite de la demande de renseignements du bureau d'imposition, n'avait pas apporté les justifications probantes sollicitées, le simple fait d'affirmer que les paiements auraient été

imposés en Grande-Bretagne ne serait pas suffisant pour infirmer le constat d'une distribution cachée de bénéfices, de sorte que le bureau d'imposition, à défaut des éclaircissements sur les points semblant douteux, aurait été fondé à mettre en doute la réalité économique des opérations suspectes. Il aurait ainsi appartenu à la demanderesse de prouver que la diminution du résultat imposable au titre de l'année 2001 n'était pas uniquement motivée par des relations particulières entre elle et un associé, sociétaire ou intéressé.

La partie demanderesse critique en substance le taux d'amortissement appliqué par l'administration fiscale pour calculer l'amortissement du fonds de commerce acquis des sociétés anglaises ... et ..., en lui reprochant de ne pas s'en être tenu au tableau d'amortissement que l'administration a elle-même établi et qui indique un taux de 10 %. Elle fait également grief à l'administration d'avoir procédé à une requalification en distribution cachée de bénéfices.

Il convient tout d'abord de relever que contrairement à ce qui est soutenu par la partie demanderesse, il ne ressort pas des éléments du dossier que le bureau d'imposition Sociétés 2 a procédé à une requalification des paiements effectués par la société ... au profit des sociétés anglaises ... et ... en une distribution cachée de bénéfice, de sorte que la demande de la société ... tendant à voir redresser les montants retenus du chef d'une distribution cachée de bénéfices est à rejeter comme étant dépourvue d'objet.

Quant à la demande de la partie demanderesse tendant à voir redresser le montant de l'amortissement retenu par le bureau d'imposition au titre de l'année d'imposition 2001, celle-ci est également à rejeter, étant donné que le tribunal n'est pas, dans le cadre du présent recours dirigé contre les bulletins émis à l'égard de la société ... au titre de l'année 2002, appelé à connaître des bulletins d'impôt de l'année 2001, sous peine de statuer *ultra petita*.

Le tribunal est ensuite amené à constater, à partir des éléments et pièces du dossier, que le bureau d'imposition a admis, au titre de l'année d'imposition 2002, l'acquisition du fonds de commerce dont se prévaut la société ..., étant donné qu'il a admis l'amortissement du fonds de commerce et la déduction des annuités d'amortissement à hauteur de 15.125 euros, correspondant à une assiette d'amortissement de 302.500 euros et à un taux d'amortissement de 5 %. Ce faisant, l'administration a procédé à une requalification fiscale d'une charge immédiatement et intégralement déductible, à savoir les commissions payées en 2002 au profit des sociétés anglaises, d'un montant global de 302.500 euros, en frais pour un bien amortissable, et elle a ainsi procédé à la réintégration, dans les bases d'imposition de la société ..., de la somme de 302.500 euros.

Le délégué du gouvernement conteste, dans le cadre du présent recours, la réalité de l'acquisition du fonds de commerce pour en conclure à une distribution cachée de bénéfices. A cet égard, il y a lieu de relever que l'administration fiscale n'a pas expliqué la décision prise par le bureau d'imposition au titre de l'année 2002, malgré la question afférente posée par le tribunal administratif, étant donné que dans le cadre de son

mémoire supplémentaire, l'Etat s'est contenté de verser une note établie par le préposé du bureau d'imposition Sociétés 2 relative à l'année d'imposition 2001, de sorte qu'aucune explication n'a été soumise au tribunal quant à la raison à la base de la décision du bureau d'imposition d'admettre la déduction de l'amortissement du fonds de commerce pour l'année 2002. S'y ajoute que les développements du délégué du gouvernement, qui est pourtant censé défendre le bien-fondé de la décision du bureau d'imposition, ne sont pas de nature à justifier les bulletins d'imposition déferés, étant donné qu'il conteste la réalité économique de l'acquisition du fonds de commerce, qui a pourtant été admise par le bureau d'imposition au titre de l'année 2002 à travers l'admission de la déduction de l'amortissement dudit fonds de commerce.

S'il est encore vrai que le tribunal administratif a, par jugement rendu en date de ce jour sous le numéro 25158 du rôle, confirmé la décision du bureau d'imposition en ce que ce dernier a requalifié les paiements effectués au profit des sociétés anglaises ... et ... au titre de l'année 2001 comme une distribution cachée de bénéfices, il n'en demeure pas moins que compte tenu du principe de l'annualité de l'impôt, ce jugement n'a aucune incidence sur le montant des sommes imposées au titre de l'année 2002.

Quant à la demande de la partie demanderesse à voir redresser le montant de l'amortissement retenu par le bureau d'imposition au titre de l'année 2002, force est de constater à partir des pièces du dossier et notamment du tableau d'amortissement établi par le bureau d'imposition, que ce dernier, contrairement à ce qui est indiqué dans ledit tableau, a fait application d'un taux d'amortissement de 5 %, au lieu du taux de 10 % y indiqué.

En l'absence d'une critique soumise par l'administration fiscale quant à l'application d'un taux d'amortissement de 10 %, tel qu'indiqué par le bureau d'imposition sur le tableau d'amortissement établi par ses soins, il y a lieu d'admettre qu'il s'agit d'une erreur de calcul qu'il y a lieu de redresser, et qu'il convient partant de faire droit à la demande de la société ... tendant à voir admettre au titre de l'année 2002 la déduction d'une annuité d'amortissement de 30.250 euros, correspondant à 10 % du montant de 302.500 euros.

Il suit de l'ensemble des considérations qui précèdent que le recours est partiellement fondé, de sorte que les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et de calcul de la base d'assiette globale et de l'impôt commercial communal déferés pour l'année 2002 encourent la réformation dans la mesure précisée au dispositif du présent jugement. Le recours doit être rejeté pour le surplus.

Au vu de l'issue du litige, il y a lieu de faire masse des frais et de les imposer pour moitié à la société demanderesse et pour moitié à l'Etat.

**Par ces motifs,**

le tribunal administratif, deuxième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;



rejette la demande tendant à la jonction du présent recours avec les recours inscrits sous les numéros 25157 et 25158 du rôle ;

reçoit le recours en réformation en la forme ;

au fond, le déclare partiellement justifié ;

partant, par réformation du bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités pour l'année 2002 et du bulletin de calcul de la base d'assiette globale et de l'impôt commercial communal, émis le 10 octobre 2007 à l'égard de la société ....., dit que l'annuité d'amortissement du fonds de commerce pour l'année 2002 s'élève à 30.250 euros ;

renvoie l'affaire devant le directeur de l'administration des Contributions directes en vue de sa transmission au bureau d'imposition compétent pour exécution ;

rejette le recours pour le surplus ;

dit qu'il n'y a pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation ;

fait masse des frais et les impose pour moitié à la partie demanderesse et pour l'autre moitié à l'Etat.

Ainsi jugé par :

Carlo Schockweiler, premier vice-président,  
Martine Gillardin, vice-président,  
Annick Braun, juge,

et lu à l'audience publique du 28 juin 2010 par le premier vice-président, en présence du greffier en chef Claude Legille.

s. Claude Legille

s. Carlo Schockweiler

**Reproduction certifiée conforme à l'original**

Luxembourg, le **30 juin 2010**

Le greffier en chef du tribunal administratif,